Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 30378 du rôle
Inscrit le 16 avril 2012

Audience publique du 16 mai 2013

Recours formé par
le Fonds de pension de droit suédois ..., … (Suède)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de restitution de retenue d'impôt sur revenus de capitaux

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30378 du rôle et déposée le 16 avril 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., expert-comptable, inscrit au tableau des membres de l'Ordre des experts-comptables à Luxembourg, au nom du Fonds de pension de droit suédois ..., établi à …, élisant domicile dans les bureaux de son mandataire sis à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 janvier 2012, référencée sous le numéro C 16965 du rôle, portant rejet de sa réclamation à l'encontre de la décision de refus de remboursement et des retenues à la source émise par le bureau d'imposition, sociétés II de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur ..., pour le compte du Fonds de pension de droit suédois ..., au greffe du tribunal administratif le 27 juillet 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie à l'audience publique du 8 avril 2013.

Par courrier de son mandataire du 23 décembre 2009 le Fonds de pension de droit suédois ..., désigné ci-après par « le Fonds de pension », introduisit auprès du bureau d'imposition, sociétés II de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », une demande en restitution de retenues à la sources prélevées en 2008 sur des dividendes distribués au Fonds de pension par les sociétés anonymes de droit luxembourgeois ...et ..., pour un montant total de … euros.

Le 13 mai 2011, le bureau d'imposition émit un bulletin de restitution d'impôt à la source sur les revenus de capitaux déclarant non fondée la prédite demande introduite par le Fonds de pension.

Par courrier de son mandataire, daté au 12 août 2011, le Fonds de pension introduisit une réclamation à l'encontre du bulletin précité du 13 mai 2011 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par décision du 12 janvier 2012, référencée sous les numéros C 16965 du rôle, le directeur déclara ladite réclamation recevable mais non fondée. La décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 18 août 2011 par les sieurs...et ..., au nom du fonds de pension de droit suédois ..., ..., pour réclamer contre une décision du bureau d'imposition Sociétés II rejetant en date du 13 mai 2011 une demande de remboursement de retenue d'impôt sur revenus de capitaux en relation avec des dividendes alloués par ...et ... au cours de l'année 2008 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

<u>Quant à la recevabilité</u>

Vu le § 252 AO ;

Considérant qu'il échet tout d'abord d'analyser la qualification à conférer à l'acte introduit par la réclamante en date du 18 août 2011 ;

Considérant que la réclamante, débiteur de l'impôt, fait grief au bureau d'imposition de ne pas lui avoir accordé une restitution d'un montant de ...euros ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'alinéa 1 de l'article 149 L.I.R., le débiteur des revenus doit opérer la retenue d'impôt pour compte du bénéficiaire et est personnellement responsable de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir ;
que suivant l'alinéa 2 du même article, le bénéficiaire des revenus est le débiteur de l'impôt ;
que le bénéficiaire des revenus ne peut pas introduire une réclamation contre le bulletin non écrit (« nicht förmlicher Steuerbescheid » suivant § 212 AO) portant fixation d'une retenue à la source sur revenus de capitaux qui seul est destiné au débiteur des revenus ;

Considérant que l'alinéa 1 du § 150 AO vise les cas où le remboursement d'impôts peut être exigé, partant où le droit au remboursement est établi et n'a qu'à être invoqué par le contribuable ;
qu'en vertu de l'alinéa 2 du même paragraphe, le bureau d'imposition compétent est obligé de matérialiser son refus de remboursement de l'impôt par un bulletin ;
qu'il s'ensuit que « l'existence du droit à restitution ne doit pas être établie à suffisance de droit au moment de la soumission de la demande de restitution par le contribuable, mais qu'il incombe au bureau d'imposition de statuer sur la réalité de ce même droit » (jugement tribunal administratif du 23 juillet 2003, n° rôle 15907) ;

Considérant que les droits des créanciers de revenus de capitaux sont réglés par le § 152 (2) n° 1 AO (études fiscales, Jean Olinger, nos 81/82/83/84/85, page 73) ;

qu'en l'occurrence la réclamante qui est le bénéficiaire des revenus de capitaux, peut contester la retenue opérée en soumettant une demande de restitution ;

Considérant qu'en l'espèce, la réclamante a soumis une telle demande de restitution en date du 23 décembre 2009 au bureau d'imposition ;

Considérant qu'il s'ensuit que le bulletin daté du 13 mai 2011 et communiquant la décision du refus de remboursement de la part du bureau d'imposition ouvre donc le droit à une réclamation devant le directeur des contributions sur base du § 235 n°5 AO;

Quant au fond

Considérant qu'en vertu du § 243 de la loi générale des impôts, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la réclamante qu'elle a demandé le remboursement intégral d'une retenue de 15% sur des dividendes luxembourgeois qui lui ont été alloués en 2008 par les sociétés anonymes ... et ... ;

Considérant qu'en date du 23 décembre 2009, la réclamante a présenté une demande de remboursement pour des dividendes distribués par les dites sociétés au cours de l'année 2008 ;
que les dividendes alloués se composent comme suit :

Date	*Dividende*	*Retenue 15%*
Total :		

Considérant qu'à partir de l'année d'imposition 2009, les conditions de l'article 147, numéro 2 L.I.R. ont été modifiées dans le sens que le champ d'application des organismes à caractère collectif pouvant bénéficier de l'exemption de la retenue d'impôt prévue à l'article 147 L.I.R. a été élargi ;

Considérant que les dispositions de la lettre e) de l'article 147 numéro 2 L.I.R. sont libellées à partir de l'année d'imposition 2009 comme suit :

« e) un organisme à caractère collectif pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui est un résident d'un État avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ainsi qu'à son établissement stable » ;

Considérant que les fonds de pension de droit étranger établis dans un État avec lequel le Luxembourg a conclu une convention contre les doubles impositions, en l'occurrence la Suède, sont ainsi en droit de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 147 L.I.R. à partir de l'année d'imposition 2009 ;

Considérant qu'il y a lieu de relever que les fonds de pension énumérés à l'annexe de l'article 166 numéro 10 L.I.R. bénéficiaient déjà des dispositions de l'article 147 L.I.R. avant l'année d'imposition 2009, notamment les fonds de pension de droit luxembourgeois ;

Considérant qu'en l'occurrence, le traitement différent des fonds de pension de droit luxembourgeois et des fonds de pension de droit étrangers (sic) *non énumérés à ladite annexe de l'article 166 L.I.R. constituerait une discrimination en ce qui concerne l'exemption de leurs dividendes à la retenue d'impôt sur revenus de capitaux avant l'année d'imposition 2009 ;*

Considérant que dans son arrêt C-303/07 du 18 juin 2009 (Affaire ...), la Cour de Justice des Communautés Européennes a encore dit pour droit que les « articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la législation d'un État membre qui exonère de la retenue à la source les dividendes distribués par une filiale résidente de cet État à une société anonyme établie dans le même État, mais qui soumet à cette retenue à la source les dividendes similaires versés à une société mère du type société d'investissement à capital variable (SICAV) résidente d'un autre État membre, qui revêt une forme juridique inconnue dans le droit du premier État et ne figurant pas sur la liste des sociétés visées à l'article 2, sous a), de la directive 90/435/CEE du Conseil, 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membre différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, et qui est exonérée de l'impôt sur le revenu en application de la législation de l'autre État membre » ;

Considérant cependant que l'article 147 L.I.R. prévoit une condition de détention d'un seuil de participation minimum d'au moins 10% ou un prix d'acquisition minimal de 1.200.000 euros ;

Considérant qu'en l'espèce, les conditions quant au seuil minimum de participation visé par l'article 147 numéro 2 L.I.R. ne sont pas remplies pour la participation détenue dans les sociétés ... et ... ;

Considérant par conséquent que la retenue est due en vertu des articles 146 et 148 L.I.R. ,

Considérant que la retenue est également due lorsque le bénéficiaire des revenus est un fonds de pension de droit luxembourgeois qui ne détient pas une participation d'au moins 10 % ou d'un prix d'acquisition d'au moins 1.200.000 euros dans le capital social du débiteur des revenus ;

que le moyen de la différence de traitement invoqué par la réclamante n'est pas concluant ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 avril 2012, le Fonds de pension a fait déposer un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 12 janvier 2012.

Conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228 et 235, point 5 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin émis par un bureau d'imposition et portant refus d'une restitution d'impôt sollicitée. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours en la pure forme et relève que la requête introductive ne contiendrait pas d'indication quant à la personne ou l'organe représentant en justice le Fonds de pension. Il signale que le mandat *ad litem* versé en cause par le Fonds de pension indiquerait que le pouvoir d'agir en justice serait donné en l'espèce, dès lors que le Fonds de pension serait « *représentée par ...et...* ».

Force est à cet égard de constater qu'à l'appui de son mémoire en réplique le Fonds de pension a versé un extrait de la délibération de son conseil d'administration du 14 avril 2011, dont il ressort que mis à part les membres du conseil d'administration les personnes suivantes : « (…)..., (…), ... » sont autorisés à engager le Fonds de pension par signature conjointe. Dès lors, dans la mesure où dans le cadre du mandat conféré par le Fonds de pension à Monsieur ..., expert-comptable, pour introduire le recours sous examen auprès du tribunal administratif, le Fonds de pension a été représenté par Monsieur … et Madame …, ayant le pouvoir d'engager le Fonds de pension par signature conjointe, le tribunal est amener à conclure que dans le cadre du recours sous examen le Fonds de pension est valablement représenté en justice par ces deux mêmes personnes, à savoir Monsieur … et Madame ….

Le recours en réformation, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi est partant recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le Fonds de pension explique être un fonds de pension de droit suédois ayant pour fonction principale de gérer et de garantir les retraites de la population suédoise et qu'il serait considéré comme résidant fiscalement en Suède. Il affirme avoir perçu, en sa qualité d'actionnaire de la société anonyme de droit luxembourgeois ..., le 5 juin 2008, des dividendes des montants de … euros respectivement … euros ayant subi des retenues à la source de … euros respectivement … euros et avoir perçu le 9 juin 2008 en sa

qualité d'actionnaire de la société anonyme de droit luxembourgeois ...des dividendes des montants de … euros respectivement … euros ayant subi des retenues à la source de … euros respectivement … euros.

Le Fonds de pension affirme que l'article 147 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », énumérerait les hypothèses dans lesquelles aucune retenue d'impôt à la source ne serait à effectuer en ce qui concerne le paiement de dividendes. Il reproche à titre principal au ministre d'avoir rejeté sa réclamation et de ne pas avoir ordonné la restitution des retenues à la source effectuées sur le paiement des dividendes au motif qu'il remplirait les conditions de seuil et de durée de détention des participations énumérées à l'article 147 LIR.

Le délégué du gouvernement répond que dans le cadre de la réclamation, le Fonds de pension serait lui-même parti du principe qu'il ne remplirait pas les conditions énoncées à l'article 147 LIR permettant de bénéficier d'un remboursement d'impôt, et n'aurait pas versé de pièces relatives à un éventuel respect de ces conditions, de sorte que le directeur aurait déclaré non fondée la réclamation du Fonds de pension. Le délégué du gouvernement admet toutefois qu'à l'appui de sa requête introductive d'instance le Fonds de pension aurait déposé au greffe du tribunal administratif une pièce justificative concernant les « *accumulated acquisition costs* » de laquelle il ressortirait que le prix d'acquisition de la participation détenue par le Fonds de pension dans la société anonyme ... ainsi que dans la société anonyme ...aurait été maintenu durant une période ininterrompue de 12 mois à un niveau supérieur de 1.200.000 euros. Le délégué du gouvernement affirme enfin se rapporter à la prudence du tribunal, dans la mesure où le Fonds de pension aurait justifié qu'il remplirait les conditions énoncées à l'article 147 LIR.

Aux termes de l'article 146 LIR : « *(1) Sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes ci-après:*

1. *les dividendes,* (…) »

Aux termes de l'article 147 LIR : « *La retenue d'impôt faisant l'objet de l'article 146 n'est pas à opérer:*

1. lorsque le bénéficiaire et le débiteur des revenus sont la même personne à la date où les revenus sont mis à la disposition du bénéficiaire et que la propriété des titres et le droit à l'allocation des revenus se trouvent réunis dans la même main;

2. lorsque les revenus visés par l'article 97, alinéa 1er , numéro 1 sont alloués par un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'article 166, alinéa 10, ou par une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'article 166, alinéa 10, à:

a) un autre organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE),

b) une autre société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'article 166, alinéa 10,

c) l'Etat, aux communes, aux syndicats de communes ou aux exploitations de collectivités de droit public indigènes,

d) un établissement stable d'un organisme à caractère collectif visé aux lettres a, b ou c,

e) un organisme à caractère collectif pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui est un résident d'un Etat avec lequel le Grand-

Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ainsi qu'à son établissement stable indigène,

f) une société de capitaux qui est un résident de la Confédération suisse assujettie à l'impôt sur les sociétés en Suisse sans bénéficier d'une exonération,

g) une société de capitaux ou une société coopérative qui est un résident d'un Etat, partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne et qui est pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités,

h) un établissement stable d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un Etat, partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne,» et que, à la date de la mise à la disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir, sous les conditions prévues à l'article 149, alinéa 4, directement pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois, une participation d'au moins 10 pour cent ou d'un prix d'acquisition d'au moins 1.200.000 euros dans le capital social du débiteur des revenus. La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1er de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme; »

Etant donné que le délégué du gouvernement ne conteste pas que le demandeur remplit les conditions énumérées à l'article 147 LIR pour bénéficier du remboursement des retenues d'impôt à la source effectuées sur les dividendes perçus au cours de l'année 2008 par le demandeur de la part des sociétés ...et ... et étant donné que le demandeur a soumis au tribunal une pièce intitulée : « *Accumulated acquisition costs (SEK)* » justifiant qu'il détenait au-delà de la durée de douze mois des participations dans les sociétés ...et ... pour des valeurs supérieures à 1.200.000 euros, seules conditions apparemment litigieuses au stade précontentieux, il y a lieu de réformer la décision déférée du directeur et de dire que le Fonds de pension pourra bénéficier d'un remboursement des retenues d'impôt à la source effectuées sur les dividendes précités.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 janvier 2012, référencée sous le numéro C 16965 du rôle, dit qu'il y a lieu de rembourser au Fonds de pension de droit suédois ... les retenues d'impôt à la source des montants de … euros, … euros, … euros respectivement … euros, effectuées sur les dividendes perçus par lui au cours de l'année 2008 en raison des participations détenues dans les sociétés ...et ... ;

renvoie le dossier en prosécution de cause au directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 16 mai 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

Monique Thill Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16 mai 2013
Le greffier du tribunal administratif